

ENKELE ASPEKTE VAN DIE HUIDIGE POSISIE VAN DIE OPENBARE REKENMEESTER EN OUDITEUR *

By hierdie geleentheid vra ek u aandag vir enkele aspekte van die posisie van die Openbare Rekenmeester en Ouditeur en sy werksaamhede onder huidige omstandighede.

Vooraf is dit egter nodig om te bepaal wie bedoel word met 'n Openbare Rekenmeester en Ouditeur. Volgens die woordoms krywing van die *Wet op Openbare Rekenmeesters en Ouditeurs, No. 51 van 1951 soos gewysig*, is 'n *openbare rekenmeester* 'n persoon wat die openbare praktyk beoefen en beteken *openbare praktyk* die praktyk van 'n persoon wat die werksaamhede van 'n *rekenmeester* of *ouditeur* verrig en homself vir daardie doel as 'n rekenmeester of ouditeur voordoen en sy dienste teen vergoeding aan die gemeenskap beskikbaar stel, maar dienste wat hoofsaaklik tot die beskikking van 'n besondere persoon of staat is, is nie daaronder inbegrepe nie, (Art. 1 (vii) & (viii)). Uit voorgaande is dit duidelik dat met rekenmeester en ouditeur feitlik dieselfde bedoel word en sal dit in hierdie voordrag deurgaans gelykluidend gebruik word. Bogenoemde wet (Art. 22) verbied die beoefening van die openbare praktyk soos hierbo omskryf, tensy sodanige persoon kragtens die genoemde wet geregistreer is. Artikel 23 van die genoemde wet bepaal ook wie mag registreer as sodanig, naamlik: dat die applikant (a) minstens een-en-twintig jaar oud moet wees en gewoonlik in die Republiek woonagtig is; en dat hy (b) behalwe vir sover hy kragtens genoemde wet vrygestel is, vir die voorgeskrewe tydperk onder leerkontrak moet gedien en in die voorgeskrewe eksamens moet geslaag het.

Die leerkontrak, wat gewoonlik vyf jaar duur, moet gedien word by 'n persoon wat daarwerklik in die Republiek die openbare praktyk beoefen, wat van so 'n aard moet wees dat die klerk algemene praktiese opleiding en ondervinding van voldoende omvangryke aard sal kan geniet, en aan die persoon wat so 'n klerk in diens neem moet, deur die kragtens

* Inouguerele rede, gelewer op 18 Sept. 1964, by die aanvaarding van 'n professoraat in Rekeningkunde en Ouditkunde aan die P.U. vir C.H.O.

die genoemde wet ingestelde Openbare Rekenmeesters- en Ouditeursraad, toestemming verleen wees om 'n klerk onder leerkontrak in diens te neem.

Die eksamens waarna verwys word bestaan uit twee dele: dié deur die Raad afgeneem en dié deur die deelnemende Universiteite afgeneem. Die eksamen deur die Raad afgeneem staan bekend as die kwalifiserende, wat afgelê word nadat die kandidaat die eksamens van een van die deelnemende Universiteite afgelê het en die betrokke inrigting 'n sertifikaat aan die kandidaat toegeken het, wat by die meerderheid van die nege deelnemende Universiteite bekend staan as die *Sertifikaat in die Teorie van Rekeningkunde*.

Die aanname van die *Wet op Openbare Rekenmeesters en Ouditeurs in 1951* deur die Unie-Parlement, was die resultaat van 'n jarelange stryd om wetlike erkenning vir hierdie professie te verkry wat so ver terugdateer as 1911, en so het hierdie professie sy regmatige plek gekry langs dié van die medici, regspraktisyns e.a.

J. L. Carey, in 'n artikel „The place of the CPA in contemporary society”, (*Journal of accountancy*; Vol. 106, No. 3, Sept. 1958), vra homself die vraag: „What is a profession? The word profession is broadly used. Many groups today refer to themselves as professions without much consideration of the precise meaning of the term”. Hierna noem hy die volgende toetse wat professionele status vir rekenmeesters in die openbare praktyk:

1. Die besit van 'n gespesialiseerde kennis van rekeningkunde en ouditkunde.
2. Hierdie kennis moet vir die grootste gedeelte verkry wees deur 'n erkende opleiding aan universiteite.
3. Die slaag van 'n eenvormige eksamen wat as standaard gestel word vir die toetrede tot die professie.
4. Die lede van die professie onderhewig moet wees aan 'n standaard in die uitvoering van hulle pligte in die vorm van 'n etiese kode.
5. Die verkryging van formele erkenning deur Staatswette deur die uitreiking van sertifikate.
6. Die aanvaarding van 'n sosiale verpligting in die opsig dat hulle, as ouditeurs, 'n onafhanklike verantwoordelikheid aanvaar, afgeskei van dié van die bestuur, vir die rekeninge en state waarvoor hulle moet verslag doen.

7. 'n Vereniging wat toegewy is aan die belange, uitbreiding en sosiale verpligting van die groep.

Word hierdie toetse toegepas op die openbare rekenmeesters en ouditeurs in die Republiek, kom ons tot die gevolgtrekking dat aan hierdie vereistes voldoen word en is ons geregtig om na hulle te verwys as 'n professie en verdien hierdie groep dieselfde hoë professionele status in die oë van die publiek as dié van die medici, argitekte, regspraktisyns ens., alhoewel die openbare rekenmeester, volgens *C. P. Rockwood*, (*The changing image of a profession*, Jofa., Vol. 110, No. 4, Oct. 1960) „by the very nature of his work, is removed from the objective appraisal of 'outsiders'”.

Uit die bogenoemde toetse is dit duidelik dat daar o.m. persoonlike vereistes aan die rekenmeesters gestel word en dat hierdie professie ook sekere pligte en verantwoordelikhede het waaruit noodwendig ook probleme sal voortvloei. Dit is nie die doel om op *alle* pligte, verantwoordelikhede en probleme van hierdie professie in te gaan nie, maar soos die titel aandui, slegs op enkele aspekte van sy posisie en werksaamhede onder moderne omstandighede. Die volgende aspekte verdien ons aandag kortliks: die ontstaan van hierdie beroep of professie, die integriteit van die rekenmeester, enkele van sy verantwoordelikhede, die ouditeur en veranderlike pryse, die invloed van die steeds groter wordende ondernemings op die werksaamhede van die ouditeur en enige toekomstige ontwikkelings.

1. *Die ontstaan van hierdie beroep of professie.*

W. W. Bigg (*Practical auditing*; London, 1958, p. 1) stel dit as volg: „the practice of auditing had its origin in the necessity of some system of check upon persons whose business it was to record the receipt and disbursement of moneys on behalf of others”.

Die oorsprong van die naam van hierdie beroep kan afgelei word van die ontstaan van die woord „oudit” wat van die Latynse woord „audire”, d.w.s. om te hoor, afgelei is. Oorspronklik moet die persoon aan wie geld of goedere toevertrou is, voor iemand verskyn het wat die mondelinge verslag van die persoon moet aangehoor het van die besteding van die geld of goedere. Dit moet blykbaar die posisie gewees het voordat nog enige geskrewe rekords bestaan het.

Die ontwikkeling van die handel en nywerheid en die geskrewe rekords van transaksies, het 'n materiële verandering meegebring in die praktyk van ouditering wat eers in die 19e eeu 'n algemene praktyk geword het. Die toename in die handel en nywerheid tydens die Industriële Rewolusie en die groot kapitaalbehoefte om die bedrywighede te finansier, het gelei tot die sogenaamde „Joint stock companies”, waar 'n groot aantal persone fondse bydra tot die stigting van 'n onderneming onder die bestuur van individue wat gewoonlik geen eienaarsbelang in die onderneming het nie. Onder hierdie omstandighede het die voordele, wat van die dienste van ouditeure verkry kon word, duidelik geword aan die beleggerspubliek, naamlik om op te tree as hulle verteenwoordigers om diegene aan wie hulle geld toevertrou is, verantwoording te laat doen van hulle voogdyskap.

Hierdie vorm van besigheidsorganisasie, die „aandelemaatskappy” of meer bekend as die beperkte maatskappy, het geblyk suksesvol te wees in verkryging van groot bedrae geld vir ekonomiese bedrywighede. Die oneerlikheid van sommige van die persone aan wie die fondse toevertrou is, het aanleiding gegee tot ingryping deur die Staat in die vorm van wette om die beleggerspubliek te beskerm. So vind ons dan ook dat in Suid-Afrika die *Maatskappywet* in 1926 deur die Unie-Parlement aangeneem word wat sedertdien baie wysigings beleef het. Artikel 98 van hierdie wet, soos gewysig, bepaal dat elke maatskappy op elke jaarlikse vergadering 'n ouditeur moet aanstel. Verder bepaal hierdie wet in Art. 99 dat die ouditeur aan die lede verslag moet doen oor hulle ondersoek.

2. *Integriteit.*

In die *Verklaring i.v.m. Ouditering*, uitgereik deur die *Gesamentlike Raad van die Genootskappe van Geoktrooieerde Rekenmeesters van Suid-Afrika* oor auditbeginsels en -standaarde, word in reël 5 die volgende bepaal: „Die feit dat daar niks in die wetgewing van Suid-Afrika is wat van 'n ouditeur verlang om te verduidelik hoe hy sy pligte nagekom het nie, kan beskou word as 'n voorafgaande aanvaarding van die hoë standaard van die ouditeur se werk. Om sy werk behoorlik na te kom, behoort hy o.a. die volgende te openbaar: 'n hoë mate van *persoonlike integriteit*, bevoegdheid en onafhanklikheid, 'n onpartydige oordeelsvermoë ens.”.

Die belangrikheid van eerlikheid en dus ook onkreukbaar-

heid, is reeds in 1895 deur *Lord Justice Lindley* in die bekende saak *In re London and General Bank* (No. 2, 1895 2 Ch 682) aangedui: „An auditor must be *honest* — that is, he must not certify what he does not believe to be true, and he must take reasonable care and skill before he believes that what he certifies is *true*”.

Van die ouditeur word dus versigtigheid, bedrewenheid, eerlikheid en integriteit verwag in die uitvoering van sy pligte. Ons kan dus sê dat die ouditeur 'n beginselvaste persoon moet wees, met eerlikheid en integriteit as van die vernaamste beginsels. Dit raak dus in wese die lewens- en wêreldbeskouing van hierdie professionele persoon. Die ouditeur moet dus ook in sy opleiding deeglik hiervan kennis neem en daarin onderlê word, veral in die huidige wêreldtoestande, waar die individu hom al meer wil losmaak van die beginsels en sedes, en liberaal in sy houding en opvattinge word. Dit is dus van groot waarde ook vir hierdie professie dat aan hierdie Universiteit die studente verplig word om die kursus Studium Universale te volg om die Christelike beginsels en -beskouings bekend te stel.

Ook word verder beklemtoon die nastrewing van die waarheid deur die ouditeur, in die bewoording van sy verslag aan die aandeelhouers oor die wins- en verliesrekening en die balansstaat, of dit 'n *ware* en redelike weergawe is in die geval van die balansstaat, van die stand van die maatskappy se sake aan die einde van die boekjaar en in die geval van die wins- en verliesrekening, van die wins of verlies vir die boekjaar.

Die ouditeur moet dus 'n ywerige soeker na waarheid wees, en die waarheid alleen is aanvaarbaar in die uitvoering van sy pligte, waartoe hy alleen in staat sal wees as hy sterk beginsels het. 'n Christelike lewens- en wêreldbeskouing, gefundeer op Gods Woord is beslis ook noodsaaklik.

Die redakteur van „*The accountant*” (Vol. CXLVI, No. 4545, London) wys ook op hierdie nastrewing van die waarheid deur rekenmeesters. „Accountants, in so far as they are constantly striving to associate themselves with the correct presentation of fact, may be called, in *Emerson's* phrase, candidates for truth”. Hy stuit egter op twee oorwegings, nl. dat vir hom die waarheid tweeledig is: die universele en die besondere, en dat die konflik tussen verskillende opinies neig om die werklikheid te verberg. In hoofsaak is rekenmeesters gemoeid met besondere situasies en is hierdie ook dikwels net

so moeilik om te bepaal, volgens hom „as the abstract universal truths which are more the pre-occupation of the philosophers”.

3. *Die verantwoordelikheid van die rekenmeester.*

Dit is vanselfsprekend dat wanneer 'n plig aan 'n ouditeur opgedra word, verantwoordelikhede daarmee saamgaan en dat hy ook onder sekere omstandighede aanspreeklik kan gehou word, wat ons eerstens wil behandel. Van verdere belang is ook sy verantwoordelikheid in gevalle waar bedrog plaasgevind het, sy verantwoordelikheid vir sy verslag en ook sy posisie m.b.t. inligting wat aan die aandeelhouers verskaf word.

a. *Die aanspreeklikheid van die ouditeur.*

Daar is reeds aangedui dat die ouditeur sy taak met versigtigheid en bedrewenheid moet uitvoer. Gevolglik is dit voor die handliggend dat die ouditeur aanspreeklik gehou sal word as hy nalatig is in die uitvoering van sy pligte en iemand daardeur skade gely het. Hierdie aanspreeklikheid vir nalatigheid val dus onder die gemene reg, soos bevind is in die Britse saak *Leeds Estate Building and Investment Co. vs. Shepherd* (1887, 36 Ch. D. 787), naamlik dat die ouditeur vir skadevergoeding aanspreeklik is indien hy nalatig was in die uitvoering van sy plig, wat ook bevestig is deur 'n verdere hofsaak, *The London Oil Storage Co. Ltd. vs. Seear, Hasluck & Co.* (1904, Acct. L.R. 30, 93). Uit gemelde sake is dit duidelik dat geen perfeksie verwag word nie en ook nie dat elke ouditeur die bedrewenheid van 'n ekspert moet besit nie, maar dat nalatigheid nie verskoon sal word nie; nogtans word van 'n persoon wat professionele dienste verrig 'n redelike standaard van bevoegdheid verwag. So het *Lord Justice Lopes*, die Britse regter dit opgesom *In re Kingston Cotton Mill Co.* (1896, 2 Ch. 279. (C.A.)): „It is the duty of an auditor to bring to bear on the work he has to perform that skill, care, and education which a reasonably competent, careful and cautious auditor would use. What is reasonable skill, care and competence must depend on the particular circumstances of each case”. So belangrik word die aanspreeklikheid van die ouditeur deur hulle self beskou, dat die Kaapse Genootskap van Rekenmeesters en Ouditeurs in 1958 regsopinie verkry het oor die verskillende aspekte van sy pligte en die megaande aanspreeklikhede. Dit dui daarop dat die professie deeglik bewus is van die feit dat hulle aanspreeklik gehou kan word en pogings aanwend

om hul plig so uit te voer om omstrede gedinge te probeer uitskakel.

In die bogenoemde regsopinie van die betrokke regsgeleerdes, het hulle ook spesifiek verwys na die genoemde hofsake om die ouditeur se aanspreeklikheid te bepaal in die afwesigheid van Suid-Afrikaanse uitsprake, en moet die bekende uitsprake dus aanvaar word.

b. *Die verantwoordelikheid van die ouditeur m.b.t. bedrog.*

Waar in die verlede die funksie van die ontdekking van bedrog verkeerderlik as die vernaamste plig van die ouditeur beskou is, maak dit tans meer plek vir die korrekte opvatting, naamlik dat die uitskakeling en ontdekking van bedrog in die eerste plek 'n funksie is wat by die bestuur van die onderneming tuishoort.

Die hoofdoel van die oudit is die verifikasie van die rekenings en state wat opgestel word deur die kliënt of sy personeel, en nie om bedrog te ontdek nie, omdat die benadering van 'n oudit nie die van 'n vooraf gevolgtrekking is dat bedrog wel plaasgevind het nie. Hierdie benadering is onderskryf deur die regter wat die *Kingston Cotton Mill Co. Ltd.* (No. 2 1896, 2 Ch. 279)-saak aangehoor het, met die volgende woorde: „An auditor is not bound to be a detective, or, as was said, to approach his work with a foregone conclusion that there is something wrong. He is a watchdog, not a bloodhound. He is justified in believing tried servants of the company in whom confidence is placed by the company. He is entitled to assume that they are honest, and to rely upon their representations, provided he takes reasonable care. If there is anything calculated to excite suspicion, he should probe it to the bottom, but in the absence of anything of that kind, he is only bound to be reasonably cautious and careful”.

Dit wil egter nie sê dat die ouditeur nie in die normale loop van die oudit wat met bevoegdheid en die nodige versigtigheid en bedrewenheid uitgevoer word, die bedrog sal ontdek nie. In hierdie opsig is dit ook baie belangrik dat die ouditeur die hele stelsel van interne kontrole wat deur die betrokke onderneming gebruik word, deeglik nagaan en gedurig toets, om te bepaal of dit gereeld uitgevoer word soos oorspronklik beplan. Onder normale omstandighede behoort die outomatiese werking van die stelsel bedrog aan die lig te bring, tensy daar

samewerking tussen twee of meer lede van die personeel van die onderneming of buitestaanders is.

Indien die stelsel nie behoorlik beplan is, of nie funksioneer soos beplan nie, of geen stelsel van interne beheer bestaan nie, dan laat dit die ouditeur geen ander keuse nie dan om die omvang van sy oudit uit te brei, al sou dit tot gevolg hê dat hy sy fooie sal moet verhoog of selfs nie sy onkoste op die betrokke oudit kan verhaal nie. *R. L. Grinaker* in 'n artikel „The accountant's responsibility for expressing an opinion”, (Jofa, Vol. 110, No. 5, Nov. 1960) spreek die volgende mening uit oor wat die ouditeur te doen staan as die stelsel van interne beheer duidelik onvoldoende of ontoereikend is: „The auditor must perform sufficient work of adequate quality to establish reasonable grounds for belief that the statements are free from material misstatements (regardless of source) or he must qualify or deny his opinion”.

Die ouditeur kan egter nie, soos in die laaste sin aangedui, sonder meer sy verslag kwalifiseer tensy hy hom eers vergewis het van die feite nie. *Grinaker* merk egter ook op: „when the controls are clearly weak or lacking and, therefore, unreliable, the required examination leading to an unqualified opinion, can no longer be classified as an ordinary one. These circumstances subject the auditor to the greatest temptation to tolerate substandard work”. Lg. mag egter nie gebeur nie, aangesien dit die ouditeur aanspreeklik kan maak vir nalatigheid ingeval daar bedrog sou wees wat later ontdek mag word. In so 'n geval kan nie gesê word dat die ouditeur 'n berekende risiko neem nie, dit is nalatigheid, maar ook soos *R. W. V. Dickerson* (The accountant's liability; The accountant, Vol. CXLIX, No. 4636) sê: „one would prefer a negligent accountant to be called an honest blunderer rather than a defrauder”.

c. *Die ouditeur se verantwoordelikheid vir sy verslag.*

In terme van Artikel 99(1) van die Maatskappywet, soos gewysig, moet die ouditeur *verslag* doen aan die lede van die maatskappy oor die rekenings wat deur hom ondersoek is en oor elke balansstaat en wins- en verliesrekening en alle groeprekenings wat aan die maatskappy op 'n algemene vergadering gedurende hul ampstyd voorgelê word en die *verslag* moet *verklarings* bevat aangaande sekere bepaalde sake.

Hier moet onmiddellik 'n misverstand wat in sommige kringe bestaan, uit die weg geruim word, naamlik dat die ouditeur die rekeninge *sertifiseer*, of 'n *sertifikaat* daaroor

uitreik. Die Maatskappywet noem dit 'n *verslag* aan die lede en dat in die verslag sekere *verklarings* gemaak moet word; nêrens word hier na 'n sertifikaat verwys nie. Dit is 'n belangrike verskil en rekenmeesters en ouditeurs moet ook die woord *sertifikaat of sertifiseer* uit hulle gesprekke weer, behalwe waar dit ('n sertifikaat) deur die wet vereis word.

Artikel 99 van die betrokke wet vereis verder, soos reeds vermeld, dat die rekenings, op 'n wyse wat die Wet voorskryf, die inligting verstrek wat 'n ware en redelike weergawe is in die geval van die balansstaat, van die stand van die sake aan die einde van die boekjaar, en in die geval van die wins- en verliesrekening, van die wins of verlies vir sy boekjaar, en of die maatskappy se balansstaat en wins- en verliesrekening wat in die verslag behandel word, in ooreenstemming is met die rekeningboeke en opgawes.

Dit bring ons by die vraag: wat is waar *en* redelik? Hierdie vraag het al baie bespreking onder rekenmeesters uitgelok, en dit is nie die doel om hier weer volledig daarop in te gaan nie maar slegs om enkele gedagtes te opper in hierdie verband.

Om te bepaal wat waar is, moet as makliker beskou word as om te bepaal wat redelik is m.b.t. balansstate en wins- en verliesrekenings. Indien die wetgewer alleenlik sou verwag het dat die rekenings en state as waar verklaar moes word, sou die ouditeur minder probleme gehad het met die uitvoering van sy plig en nog minder, as slegs vereis was om te verklaar dat die rekenings en state in ooreenstemming met die rekeningboeke en opgawes is en wat in die res van die verslag vereis word. Wat waar is op 'n betrokke datum, mag nie meer redelik wees op 'n ander datum van 'n balansstaat nie. Laat ons dit illustreer met 'n voorbeeld. Veronderstel dat 'n maatskappy op 'n sekere datum 'n stuk grond koop vir sê R10,000. Op die datum van die aankoop is dit die *ware* prys en normaalweg die ware waarde daarvan. Om dan op daardie datum die balansstaat sover dit die genoemde grond aangaan, as waar en redelik te sertifiseer, is aanvaarbaar. Indien die maatskappy miskien te min of te veel vir die grond betaal het, kan die ouditeur die *kosprys* as *waar* op die balansstaat sertifiseer, maar as redelik? Dit is te betwyfel! En tien jaar later as die ouditeur die balansstaat moet verklaar as 'n ware en redelike weergawe van die stand van die maatskappy se sake, sal dit, in soverre dit die grond aangaan, *waar* wees as hy sê dat die kosprys daarvan R10,000 is, maar as die markwaarde daarvan

nou R100,000 is, is die balansstaat nog 'n *redelike* weergawe van die stand van die maatskappy se sake? En dan weer, onwillekeurig, die vraag: is die stand van die sake *waar*? Dit kom nou voor asof die vroeëre waarheid nou 'n onwaarheid geword het! Dit is die gevolg van, kan ons maar sê, die onmoontlike bewoording van die verslag wat die wetgewer neergelê het *met* die hulp van die rekenmeesters en ouditeure.

Hierdie probleem het hom ook voorgedoen aan *D. S. Anderson*, professor in Rekeningkunde aan die Edinburgse Universiteit. Hy skryf in 'n artikel „Problems facing the practising accountant as a financial reporter”, (*The accountant*; Vol. CXLVII, No. 4582) na aanleiding van die verslag van die ouditeur, wat feitlik dieselfde is in die Verenigde Koninkryk as dié in Suid-Afrika — die Suid-Afrikaanse maatskappywet is in der waarheid 'n aanpassing van dié in die Verenigde Koninkryk — die volgende: „The problem springs from the use of the words in the auditor's report which are quite inappropriate and in fact misleading. This is the legacy of tradition. The auditor's duty is to report whether or not the books have been properly kept and whether or not the final statements prepared from these books, viz. the profit and capital statements, have been properly drawn up from these books and in accordance with either statutory or customary requirements. The normal report does not do this. It implies far more than that and in fact could very often be challenged as misleading and untrue. The remedy is simple. A simple change in the title of the balance sheet and rewording the terms of the report — a break with tradition — would put matters right”. Hierna vra *Anderson* homself die vraag of die professie die nodige stappe sal doen voordat die publiek die waarde van die sertifikate begin in twyfel trek. (Hier word weer verkeerdelik die woord *sertifikaat* gebruik!) (Vgl. ook *L. Spacek*, „Challenge to public accounting”, *Harvard Business Review*, Vol. 36, No. 3, May 1958).

Die ouditeur se verslag bevat dus teenstrydige verklarings, want hoe kan die finale state in ooreenstemming met die rekeningboeke wees en dan nog 'n ware *en* redelike weergawe wees van die stand van die maatskappy se sake, en die wins of verlies 'n ware en redelike weergawe wees van die wins of verlies vir die tydperk, as intrinsieke waardes van die bates en soms ook van die laste, wesenlik verskil van die waardes in die balansstaat aangegee, al word die bates beskryf as teen

kosprys min waardevermindering? *Anderson* gee m.i. die regte oplossing: verander die bewoording van die verslag, al moet gebreek word met die tradisies, sodat in die verslag net dit te kenne gegee word waarvan die ouditeur seker is. Dit kom dus as meer verantwoord voor om die woorde *ware en redelike weergawe* weg te neem uit die verslag. Die voorstel mag ingrypend klink, maar dit is nie so vergesog nie. Wat in die res van die verslag verklaar moet word, is voldoende en sal *geen* verandering, m.i., meebring in ouditprosedures en -praktyke nie.

Voorgaande los egter nie die probleem op van die state en rekenings, waaroor die ouditeur verslag moet doen nie, omdat dit nog deur die lede of die beleggers in die maatskappy asook potensiële beleggers, afgesien van ander belanghebbendes, gebruik sal word in hulle besluite m.b.t. hul belegging in die besondere onderneming. Laat ons dit met 'n voorbeeld illustreer. Wat moet 'n aandeelhouer besluit as daar bv. R2 miljoen aangebied word vir die aandele van die maatskappy waarin hy 'n groot aantal aandele hou, terwyl die balansstaat slegs surplusbates van R1 miljoen aantoon en die direkteure die aanbod as onvoldoende beskou, en veral ook as die verslag van 'n rekenmeester van naam die balansstaat as waar en redelik verklaar het? Dit dui op 'n leemte van balansstate: dit is onder sulke omstandighede van geringe nut vir die aandeelhouer as 'n hulp om tot belangrike besluite te geraak. Die enigste oplossing lê dus in die inkorporasie in die balansstaat van die huidige waardes van die items wat in die balansstaat verskyn of in 'n verslag wat daaraan geheg is. Watter vorm dit moet aanneem, kan oor redeneer word, maar die beskikbaarstelling van hierdie inligting aan die aandeelhouers word 'n vereiste onder hedendaagse omstandighede. Dit bring ons by die volgende punt.

d. *Die ouditeur se verantwoordelikheid vir inligting aan die aandeelhouers.*

In die voorafgaande paragraaf is aangedui dat te min inligting aan die aandeelhouers beskikbaar gestel word wat betref die waardes van die items wat op die balansstaat verskyn. Dit is egter nie al inligting wat bykomend kan verskaf word om die aandeelhouers meer op hoogte te hou van die bedrywighede van hul maatskappy nie. In hierdie opsig volg

die Suid-Afrikaanse maatskappye die voorbeeld van dié in die Verenigde Koninkryk om net die inligting vereis deur die Maatskappywet, aan die aandeelhouders beskikbaar te stel. Maatskappye in die V.S.A. verskaf in vergelyking baie meer inligting omtrent hulle bedrywighede. Dit is algemeen vir die Amerikaanse maatskappye om omsetsyfers, koste van verkope, bron en aanwending van fondse en ander waardevolle statistiese inligting aan hulle aandeelhouders te verskaf.

Die ouditeur kan sy invloed gebruik om die bestuur te oortuig om meer inligting aan die aandeelhouders te verskaf. 'n Bron en aanwending van fondsestaat kan sonder veel moeite beskikbaar gestel word aangesien die besonderhede waarvan dit opgestel word, tog beskikbaar is deur van die gepubliseerde state en rekenings gebruik te maak. Dit sal wenslik wees dat in so 'n geval die ouditeur ook verslag sal doen oor hierdie staat. In hierdie verband kan maar net na die besonder volledige verslae van die goudmyn-maatskappye as voorbeeld verwys word.

4. *Veranderlike pryspeile.*

Onder punt 2 (3) is reeds verwys na die verandering in waardes soos deur verskillende balansstate aangegee. Die invloed van veranderlike pryspeile op die rekenings en state was die onderwerp van bespreking op die Sesde Internasionale Kongres van Rekenmeesters gehou te Londen in 1953.

Daar bestaan egter twyfel onder rekenmeesters by wie die plig berus om die invloed van veranderlike pryspeile in die rekenings en state te verantwoord.

J. C. Laight (Fluctuating price levels in relation to accounts; SAR., Vol. 1, No. 3, Sept. '54) noem die standpunt van die kritici as: „that in times of rising prices, existing accounting conventions fail to provide adequately for the replacement of assets consumed; thereby causing profits to be overstated. The result is excessive taxation and payments of dividends with a consequent depletion of capital resources”. *Laight* is van mening dat die rekenmeester rekord van feite moet hou en dat dit die plig van die kliënt is om die historiese rekords te interpreteer in die lig van huidige omstandighede en toekomsverwagtinge. Vir hom is die probleem dat, as die rekenmeester die beginsel van die historiese feite verlaat, hy die rol van 'n profeet aanvaar en moet hy 'n opinie uitspreek wat *Laight* reken die funksie van die entrepreneur is.

Om die invloed van veranderlike pryspeile te veronagsaam, is om onverskillig te wees. Die hoofdoel van die onderneming mag wel die nastrewe van wins wees, maar die voortbestaan van die onderneming vir 'n gesonde ekonomie, is net so belangrik as wins. By stygende pryse is die kritici korrek dat die kapitaal uitgeput word en die bestaan van die onderneming in gedrang kom, wat nie sonder meer veronagsaam kan word nie. Die rekenmeester moet hiervan kennis neem deur 'n positiewe benadering tot sy werksaamhede, wat nog tot 'n groot mate ontbreek a.g.v. die sterk bande van die tradisies. Die oplossing van hierdie probleem is geensins maklik nie, maar ons vind dat al meer ondernemings van die vervangingswaarde gebruik maak om die stygende pryse te verantwoord in hulle rekeninge en state. *J. Goudriaan* is 'n sterk voorstander van hierdie beginsel en is van mening (*The accountancy of changing price levels; SAR., Vol. IV, No. 2, June 1957*): „in the case of rising prices, the pure monetary approach would lead to a hollowing out of the physical assets of the business, therefore calculation on the replacement value is imperative”.

Volgens hom is hierdie beginsel so ingewortel, dat hy die beginsel nie verder wil bespreek nie. Die enigste probleem is, volgens hom, slegs die ontwikkeling van 'n eenvoudige, goedkoop en voldoende akkurate tegniek om te lei tot die praktiese gebruik van die vervangingswaarde. Hierdie tegniek moet slegs vir twee tipes van bates ontwikkel word, naamlik vir materiaal, voorraad ens. en vir bates of „paid assets” soos hy dit noem. Vir die e.g. groep word die gebruik van standaardpryse aanbeveel wat ontwikkel is uit 'n beraming van moontlike toekomstige pryse, en vir die bates deur die afskrywing van waardevermindering op die vervangingswaarde deur die ontwikkeling van indeksyfers wat gebruik moet word by die maak van die berekenings. In Suid-Afrika is sulke betroubare indeksyfers nie beskikbaar nie en moet die onderneming dit maar self ontwikkel. Indien op hierdie wyse die bestaan van die probleem van stygende pryse erken word, en hierdie waardevermindering weer belê word, word die intrinsieke waarde van die bates in stand gehou.

Hierdie probleem bly dringend onder die huidige volgehoue inflasie wat iets nuut is in die ekonomiese geskiedenis, en daar moet na motiewe gesoek word om die reële kapitaal van die ondernemings te beskerm.

5. *Toename in die grootte van ondernemings en ekonomiese groei.*

Die volgehoue inflasie hierbo gemeld, gaan ook gepaard met steeds groter wordende ondernemings, veral met die huidige ekonomiese groei wat die Republiek ondervind. Meer persone word deur elke onderneming in diens geneem terwyl die omvang van die bedrywighede toeneem. So het bv. die gemiddelde aantal werknemers per inrigting in die nywerheidssektor sedert 1911 van 26 tot 500 (alle rasse) gestyg en die in 1954 waarde produksie van gemiddeld R14,000 in 1911 tot R150,000 per inrigting in 1954. (State of South Africa year book, 1962, Da Gama Publications, verwerk). Hierdie veranderinge het besliste invloed op die professie. Die ouditeur word verplig om die benadering van sy audit asook die audit self te verander. Hier wil ons veral aandag gee aan die verandering van die audit en die auditwerkzaamhede, die invloed van administratiewe outomatisasie, in die besonder elektroniese rekenaars en internasionale auditstandaarde a.g.v. die uitbreiding van die wêreldhandel en die toename in die aantal internasionale ondernemings.

a. *Veranderinge in die audit en auditwerkzaamhede.*

Die benadering van die audit van 'n groot onderneming verskil van die van 'n kleiner onderneming. In die groter onderneming moet meer aandag aan die stelsel van interne beheer gegee word, omdat so 'n stelsel in die eerste plek moet bestaan om bedrog te voorkom en omdat dit vir die ouditeur onmoontlik is om, pro rata, dieselfde aantal inskrywings na te gaan en te verifieer as in die geval van kleiner ondernemings. Hierdie kleiner aantal inskrywings moet deeglik en volledig nagegaan word, van die oorsprong van die inskrywing tot die heel laaste inskrywing. Hierdie prosedure staan bekend as „toetsing in diepte”. Daar bestaan ook nog die balansstaat-audit, waar die omgekeerde prosedure van dié hierbo beskryf, gevolg word. D.w.s. die audit word by die balansstaat begin en die transaksie waarop besluit word, word in diepte nagegaan.

Volgens A. C. Tietjen (Changes in public accounting; Jofa, Vol. 105, No. 5, May 1958) het veral drie naoorlogse ontwikkelings blykbaar 'n blywende betekenis vir die professie: (1) Die tekort aan en hoë koste van gekwalifiseerde personeel, (2) die wesenlike verbetering van die rekeningkundige personeel, rekords en interne beheer van kliënte, (3) die begeerte van

kliënte dat die openbare rekenmeester hulle van meer inligting as net 'n opinie oor die finansiële state sal voorsien.

Bogenoemde ontwikkelings is ook waarneembaar in Suid-Afrika; veral die tekort aan behoorlik opgeleide personeel het al dikwels kommentaar uitgelok. Hierdie tekort werk stremmend in op die ekonomiese groei van ons land en word verder onder druk geplaas deur ons groot Bantoe-bevolking met die blanke minderheid wat nog in die toekoms die leiding moet gee.

Die tekort aan gekwalifiseerde rekenmeesters en ouditeurs word ook in die besonder in die Republiek ondervind. Omstandighede dui daarop dat in die toekoms die posisie eerder sal versleg as verbeter as in ag geneem word dat die bruto nasionale inkomste in 1962 met 7.2%, in 1963 met 7.5% en die eerste ses maande van hierdie jaar met ongeveer 6% toegeneem het (G. Rissik, Besturende direkteur van die S.A. Reserwebank, toespraak tydens die jaarlikse algemene vergadering, 19 Augustus 1964) in vergelyking met 'n jaarlikse toename van nie eers 2% in die aantal openbare rekenmeesters wat die openbare praktyk beoefen nie. Indien verder in ag geneem word dat die aantal leerlingrekenmeesters sedert die einde van 1958 tot die einde van 1963 met minder as anderhalf persent vermeerder het, lyk die toekoms van die professie geensins rooskleurig nie. (Vgl. Openbare Rekenmeesters- en Ouditeursraad, Jaarverslag en Rekening, 31 Des. 1958 en 31 Des. 1963, verwerk). Voeg hierby die feit dat meer as die helfte van die gekwalifiseerde rekenmeesters in betrekking in die handel en nywerheid staan om klaarblyklike redes, dan is daar rede vir kommer in professionele kringe oor die toekoms daarvan.

Tietjen (op. cit.) beveel 'n gedeeltelike oplossing aan wat met groot moeite verkry kan word: volgens hom moet, indien minder persone meer moet doen („Cover more ground”), hulle beter opgelei word, beter opgevoed word en meer ondervinding opdoen as voorheen. „This spells hiring on quality rather than quantity, more intensive training, a longer average period of service for personnel, and more efficient use of manpower”. In die lig hiervan moet dit dus besonder waardeur word dat die Openbare Rekenmeesters- en Ouditeursraad die opleiding van leerlingrekenmeesters aan die Universiteite opgedra het, wat aan hulle 'n akademiese agtergrond gee. Ongelukkig wil dit voorkom asof som-

mige rekenmeesters en ouditeure by wie leerlingrekenmeesters onder 'n kontrak ingeskryf is, nie altyd beseft dat dit 'n *leerkontrak* is en dat op hulle ook 'n verpligting rus om die klerk in die praktyk op te lei en prakties te onderlê nie. Die pogings wat sommige ouditeursfirmas aanwend in hierdie opsig in die vorm van voorligting by wyse van lesings is prysenswaardig, maar hierdie voorligting is té geïsoleerd; *elke* firma moet hierdie voorligting en leiding in 'n besondere mate verskaf. Indien rekenmeesters hierdie plig na behore nakom, sal dit beslis meer klerke in staat stel om die kwalifiserende eksamen gouer suksesvol af te lê.

Die verbetering van die rekenkundige personeel, rekords en interne beheer, stel die ouditeur in staat om minder detail te doen, wat 'n besparing in auditfoeie meebring. Die derde ontwikkeling word in 6(a) hieronder bespreek.

b. *Administratiewe outomatisasie.*

Moderne kantore is vandag ondenkbaar sonder een of ander masjien wat gebruik word om die administrasie te vergemaklik en te bespoedig. Hierdie proses van meganisering het in die afgelope dekade geweldig ontwikkel, en ons vind vandag dat die groter ondernemings van elektroniese berekenaars gebruik maak om die roetine-, berekenings- en ander pligte met hoë spoed en besondere akkuraatheid uit te voer.

Elektroniese berekenaars begin nou eers om hulle invloed te laat geld op die ekonomiese lewe van ons land, as in ag geneem word dat tans ongeveer 40 berekenaars in die Republiek geïnstalleer is, dat ongeveer 'n verdere 70 bestel is en dat bereken word dat teen 1970 daar ongeveer drie- tot vierhonderd in gebruik of op bestelling sal wees. In die wêreld is ongeveer 15,500 in gebruik en op bestelling met 'n verwagte toename van ongeveer 30% per jaar, sodat teen 1970 na beraaming, ongeveer 40,000 berekenaars in die wêreld in gebruik of op bestelling sal wees, met die V.S.A. op die voorpunt.

Dit is dus duidelik dat elektroniese berekenaars die masjiene van die toekoms is en dat die professionele rekenmeesters opgelei moet word en hulle moet aanpas by die veranderinge wat deur die gebruik van hierdie masjiene in kantore meegebring word, anders sal die professie aan die verloorkant wees. (Vgl. *F. C. Z. Silk*, The impact of electronic data processing on auditing; SAR., Vol. XI, No. 1, March 1964).

Daar is twee tipes van elektroniese berekenaars, die sogenaamde „analogue computer” wat vir matematiese bereke-

nings, navorsing in die gebruik van ballistiese projektile, ruimtenavorsing ens. gebruik word, en die „digital computer” wat hoofsaaklik ontwerp is vir besigheidsgebruik. (Vgl. *J. E. P. Levyns*, *The electronic computer in practice and the problems it creates for the auditor*; SAR., Vol. V, No. 4, Des. 1958).

Die grootste voordele van elektroniese berekenaars is die hoë spoed waarteen berekenings, volgens 'n neergelegde program vooraf in die berekenaar vasgelê, gedoen word en die hoë mate van akkuraatheid en betroubaarheid, sodat daar dikwels, foutief, na verwys word as 'n elektroniese „brein”.

Elektroniese dataprozessering het 'n nuwe manier van rekordhouding ingelui — weg van die geskrewe rekords — waar alle gegewens in die berekenaar opgeberg word d.m.v. elektroniese impulse in magnetiese velde, sodat dit deur die ontwerp van die berekenaars, moontlik is om feitlik onmiddellike toegang tot hierdie gegewens te verkry d.m.v. die beheerpaneel. Hierdie eienskap staan bekend as „RAMAC”, die afkorting vir „random access” of willekeurige toegang tot die inligting in die berekenaar opgeberg.

Gegewens in die berekenaar opgeberg kan verander word deur die toevoeging van bykomstige inligting of die programmering van die bestaande inligting sonder dat enige geskrewe gegewens verkry word. Hierdie informasie kan wel verkry word indien die berekenaar so programmeer word dat die berekenaar dit druk („print”), maar die kapasiteit van die berekenaar word hierdeur so nadelig beïnvloed dat slegs die noodsaaklikste inligting gedruk moet word.

Hierdie verandering van rekordhouding beïnvloed die ouditeur se manier van audit soos *G. M. Boni* (*The impact of EDP on auditing*; Jofa., Vol. 110, No. 3, Sept. 1963) dit beskryf as die „changed nature of the audit trail, that is, the trail which is available to show how data from a document arrived in some summary figure — of data stored in or on material not visible to the human eye”. Die ouditeur word nou verplig om 'n deeglike kennis van berekenaars op te doen sodat hy in staat kan wees om d.m.v. toetstransaksies die program van die berekenaar te beproef en met die onderneming saam te werk vir die installering van berekenaars en die ontwerp van programme. Verder moet hy ook die ingeboude kontrolestelsels van berekenaars verstaan — dus ook 'n bietjie tegniese kennis opdoen. Die ouditeur word nou ook verplig om die

oudit vooruit te beplan, omdat die ouditeur kan verwag dat die gegewens wat hy verlang dat die berekenaar in druk moet verskaf, en dié wat die bestuur vereis, steeds minder en minder ooreen sal kom, en omdat dit nie moontlik is om gegewens van 'n bepaalde datum in druk te kry as verdere informasie in die rekenaar sedert die betrokke datum opgeneem is nie. Die ouditeur sal ook met die interne ouditeure van die onderneming 'n noue kontak moet opbou en besondere aandag aan die interne beheer gee. Die ouditeur word dus verplig om 'n deurlopende oudit te doen i.p.v. die sogenaamde „historiese oudit”, aangesien geskrewe rekords nie altyd meer beskikbaar sal wees om hierdie tipe oudit te doen nie.

Indien die ouditeur deeglik vertrouwd is met hierdie nuwe hulpmiddel, behoort hy in staat te wees om 'n beter oudit as voorheen te kan doen, omdat die berekenaar die geleent-hede skep om ouditstappe uit te voer wat voorheen nie moontlik was vanweë die tydsduur daaraan verbonde nie. *Boni* (op. cit.) waarsku egter tereg dat ouditeure nie rondom die berekenaars moet oudit nie, maar toetse moet in diepte gedoen word, soos hy dit stel „to audit through computers” om die ouditstandaarde te handhaaf.

c. *Internasionale ouditstandaarde.*

H. D. de Leeuw (Some aspects of auditing in the international field; *The accountant*, Vol. CXLVIII, No. 4606) is van mening dat groter eenstemmigheid in ouditstandaarde en in hulle hantering nie alleen wenslik is nie, maar ook noodsaaklik word in die lig van die internasionale vloei van kapitaal. Ook *A. R. Jennings* (*International standards of accounting and auditing*; *Jofa.*, Vol. 114, No. 3, Sept. 1962) dui 'n verdere noodsaaklikheid van internasionale ouditstandaarde aan: „Foreign subsidiaries of international concerns produce financial statements for inclusion in the annual accounts of the parent company. The accounting principles used for amalgamation purposes often differ greatly from those underlying the official annual accounts of the subsidiaries”.

Alhoewel in baie lande daar meer ooreenkomste in ouditstandaarde as verskille is, kan die verskille 'n besondere invloed op die rekenings hê in die gevalle waarna hierbo verwys is. Vir *Jennings* lê die oplossing in meer beklemtoning van navorsingsprogramme veral in die lande waar die professie ver gevorderd het, algemene verspreiding van die inligting oor

standaarde van rekeningkunde en ouditkunde in alle lande en die onmiddellike verspreiding van die inligting verkry uit navorsing en ondervinding op die internasionale ouditterrein deur firmas wat in verskillende lande praktiseer.

6. *Enige toekomstige ontwikkelings.*

Daar is veral twee rigtings van ontwikkeling in die buiteland waarvoor daar hier te lande ook 'n sterk behoefte is. Ons dink hier veral aan die rol van die professie as bestuurskonsultante en die bestuursoudit.

a. *Bestuurskonsultante.*

In die V.S.A. bestaan die praktyk van die professionele rekenmeester uit drie afdelings, naamlik oudit, belasting en bestuurskonsultasie. In S.A. is eg. twee goed gevestig en gaan dit gewoonlik hand aan hand, maar lg. bestaan feitlik nie. Tog word, na my mening, hierdie diens gegee, maar nie op 'n formele basis nie, as deel van die oudit, sonder om 'n afsonderlike fooi daarvoor te vra en word hierdie taak baie selde spesifiek aan die rekenmeester opgedra of erken dat die rekenmeester tog dan hierdie taak gedeeltelik verrig.

Die professionele rekenmeester kan hierdie diens tot sy eie en tot die voordeel van sy kliënte aanbied. Die vraag ontstaan egter of hy voldoende kwalifikasies daartoe besit. Persoonlik reken ek van nee. Die rekenmeester besit wel voldoende basiese opleiding en kennis van ondernemings, maar spesiale kennis word vereis. Hier word veral gedink aan organisasie en metodes, kantoorroetines, kosteberekening, bedryfsekonomie en bestuur en administrasie waarvan die professionele rekenmeester nie altyd besonder veel weet nie. Hy moet hom dus eers behoorlik kwalifiseer voordat hy tot hierdie terrein toetree.

Die vraag na hierdie dienste is beklemtoon deur S. Roy, (*The professional accountant and auditor of today and tomorrow; The manufacturer*, Vol. 4, No. 10, July 1954) president van die Kaapse Kamer van Nywerhede, in 'n toespraak op 'n byeenkoms van die Kaapse Genootskap van Rekenmeesters en Ouditeurs, toe hy gesê het: „You must realize, as your profession is doing more and more in the U.S., that the primary reason for your existence is the practical use that *management* can make of you and not, I repeat, solely the bare requirements of the Law and Revenue office”.

Dit is dus in die hande van die professie om te besluit of hulle aan hierdie eis gaan voldoen al dan nie; die taak wag om verrig te word niesteenstaande die tekort aan behoorlike opgeleide rekenmeesters.

b. *Bestuursoudit.*

Daar is reeds verwys na die gebrek aan belangstelling van aandeelhouers in die sake van hul maatskappy a.g.v. die gevoel dat hulle weinig beheer het oor die sake van die maatskappy. Dit is dikwels die geval wanneer die maatskappy floreer en goeie dividende betaal. Die Suid-Afrikaanse maatskappywet verwag van die ouditeur om aan die lede van die maatskappy verslag te doen oor die rekenings en state van die maatskappy, maar die bestuur van die maatskappy word nie onafhanklik beoordeel deur 'n persoon wat daartoe in staat is nie. In Nederland, bv., word nie deur die wet vereis dat 'n maatskappy 'n ouditeur moet hê nie. Die funksie van die ouditeur word daar algemeen aanvaar as die verwesenliking van die doel van 'n onafhanklike beoordeling van die onderneming en die bestuur deur 'n deskundige op die gebied van ouditering, rekeningkundige organisasie en bedryfseksonomie.

Hierdie noodsaaklikheid bestaan beide in die besigheid-samelewing en vir die topbestuur. In die eerste geval word dit verlang dat die aandeelhouers, krediteure en derdepartye in kennis gestel word van die korrektheid van die syfers beskikbaar gestel en die interpretasie daarvan vir sekere doeleindes. Ten behoeve van die topbestuur word dit van die ouditeur verwag om die bestuur op hoogte te bring van die resultate van die beleid van die hoër of laer lede van die bestuurspersoneel. Dit is dus nie alleen 'n probleem van hoeveel wins die onderneming gemaak het nie, maar ook 'n ontleding van die beleid en resultate, om 'n oordeel te vorm oor die bestuursdoeltreffendheid.

W. E. Stone (Depth auditing; The New York certified public accountant, Aug. 1961) is van mening dat die bestuursdienste hierbo genoem, 'n verandering verteenwoordig in die basiese „filosofie wat die aard van die werk van die openbare rekenmeester kenmerk”. Volgens hom is hierdie dienste 'n aanduiding van die aanvaarding van die rol van die professionele rekenmeester om te rapporteer oor die doeltreffendheid al dan nie van al die funksies van die kliënt se onderneming. Die ontwikkeling van hierdie rigting lei die ouditeur tot 'n

ondersoek wat die bedryfsdoeltreffendheid in elke fase van die onderneming onder oudit, sal opspoor. Volgens *Stone* is 'n oudit wat net die inligting wat die rekenings en state gee, verifieer, nie meer voldoende nie. Ouditering moet meer dinamies wees en daarop uit wees om onder die oppervlak te soek om die resultate van die handeling van die bestuur te waardeer. Hy noem hierdie nuwe ontwikkeling in ouditkunde „Depth auditing”.

Afgesien van die ontwikkeling van nuwe ouditprosedures in hierdie verband, vereis die ontdekking van verkeerde praktyke deur die bestuur, die aanvaarding van die filosofie dat die ouditeur die opregtheid en eerlikheid van die bestuur moet bepaal. Histories bestaan hierdie presedent wel. Sedert 1652 word dit van die Sweedse en Finse ouditeure verwag om nie alleen oor die rekenings en state nie, maar ook oor die bestuur 'n mening uit te spreek, 'n prosedure wat ook, soos reeds aangedui, tot 'n sekere mate in Nederland bestaan.

Stone (op. cit.) is ook van mening dat „A wide gap in control of the business and in knowledge of its internal operations exists today between the stockholders and the management of a public enterprise. An independent appraisal of management effectiveness and integrity by a professional competent third party is mandatory to bridge this gap”.

Hierdie nuwe ontwikkeling mag noodwendig nie algemeen aanvaar word nie; desnieteenstaande is dit 'n pionierstandpunt met 'n uitdaging wat behoorlike aandag vereis.

Uit die voorgaande bespreking van enkele aspekte van die posisie van die rekenmeester en ouditeur, is dit duidelik dat dit noodsaaklik is dat ook die Suid-Afrikaanse professie met die ontwikkelings moet tred hou. Dit kan alleen geskied deur volgehoue studie nadat die kwalifiserende eksamen geslaag is. Net so min as wat die regspraktisyn nuwe wette en hofbeslissings kan veronagsaam en ook die medikus die nuwe uitvindings en ontwikkelings op die gebied van die medisyne, net so min kan die openbare rekenmeester en ouditeur dit doen.

J. H. Els.

P.U. vir C.H.O.

GERAADPLEEGDE EN AANGEHAALDE LITERATUUR:

- (Afkortings: Jofa., Journal of accountancy; SAR., Die Suid-Afrikaanse rekenmeester).
- Anderson, D. S.: Problems facing the practising accountant as financial reporter, *The accountant*, Vol. CXLVII, No. 4582.
- Bennett, C. W.: *Standard costs . . . how they serve modern management*; N.Y., 1958.
- Bigg, W. W.: *Practical auditing*; London 1958.
- Boni, G. M.: Impact of EDP on auditing; *Jofa.*, Vol. 110, No. 3.
- Carey, J. L.: The place of the CPA in contemporary society, *Jofa.*, Vol. 106, No. 3, Sept. 1958.
- de Leeuw, H. D.: Some aspects of auditing in the international field, *The accountant*, Vol. CXLVIII, No. 4606.
- de Paula, F. R. M.: *The principles of auditing*, London, 1951.
- Dickerson, R. W. V.: The accountant's liability, *The accountant*, Vol. CXLIX, No. 4636.
- Editorial: *The accountant*, Vol. CXLVI, No. 4545.
- Goudriaan, J.: The accountancy of changing price levels, *SAR.*, Vol. IV, No. 2, June 1957.
- Greenwood, H.: The future of the accounting profession, *SAR.*, Vol. V, No. 1, March 1958.
- Grinaker, R. L.: The accountant's responsibility for expressing an opinion, *Jofa.*, Vol. 110, No. 5, Nov. 1960.
- Jennings, A. R.: International standards of accounting and auditing, *Jofa.*, Vol. 114, No. 3, Sept. 1962.
- Laight, J. C.: Fluctuating price-levels in relation to accounts, *SAR.*, Vol. IV, No. 2, June 1957.
- Levyns, J. E. P.: The electronic computer in practice and the problems it creates for the auditor, *SAR.*, Vol. V, No. 4, Dec. 1958.
- Maatskappywet: Wet Nr. 46 van 1926, soos gewysig.
- Openbare Rekenmeesters- en Ouditeursraad: Jaarverslac, 1958 en 1963.
- Rockwood, C. P.: The changing image of a profession, *Jofa.*, Vol. 110, No. 4, Oct. 1960.
- Roy, S.: The professional accountant an auditor of today and tomorrow, *The manufacturer*, Vol. 4, No. 10, July 1954.
- Silk, F. C. Z.: The impact of electronic data processing on auditing, *SAR.*, Vol. XI, No. 1, March 1964.
- Spacek, L.: Challenge to public accounting; *Jofa.*, Vol. 105, No. 5, May 1958.
- Stoker, H. G.: *Beginsels en metodes in die wetenskap*, Potchefstroom, 1963.
- Stone, W. E.: *Depth auditing: The New York certified public accountant*, Aug. 1961.
- Taylor, I. R. & Kritzinger, L.: *The principles and practice of auditing*, Johannesburg, 19.
- Tietjen, A. C.: Changes in public accounting, *Jofa.*, Vol. 105, No. 5, May 1958.
- Wet op Openbare Rekenmeesters en Ouditeurs: Wet Nr. 51 van 1951, soos gewysig.